



**Universidade de Brasília**  
**Centro de Educação a Distância**  
**Pós-Graduação em Direito Processual Tributário**

**As Alterações Introduzidas pela Lei Complementar nº 118,  
de 2005, no Prazo para Repetição de Indébito**

Fernando Mombelli

Brasília, maio de 2008.

**As Alterações Introduzidas pela Lei Complementar nº 118,  
de 2005, no Prazo para Repetição de Indébito**

**FERNANDO MOMBELLI**

Monografia apresentada no Curso de Pós-Graduação (*lato sensu*) em Direito Processual Tributário do Centro de Educação a Distância, da Universidade de Brasília, para obtenção do título de Especialista em Direito Processual Tributário.

Orientadora: Professora Sílvia Pontes

Co-orientador: Alex Lobato Potiguar

**Brasília, DF, Brasil**

Dedico este trabalho a Bettina, minha esposa, pela compreensão e dedicação sem limites, e aos meus filhos, Eduardo e Marcelo, razão maior do meu aperfeiçoamento pessoal e profissional.

Agradeço a todos que me auxiliaram, de uma forma ou de outra, aos tutores, aos colegas da DRJ/POA, ao pessoal que compôs o grupo do EAD e à Receita Federal, pela oportunidade propiciada pela especialização.

## Resumo

O presente trabalho aborda os efeitos da introdução da Lei Complementar 118, de 2005, no prazo de repetição de indébito dos tributos, constante do artigo 168, inciso I, do Código tributário Nacional.

O contexto do presente trabalho visa a examinar as possíveis interpretações acerca da entrada em vigor daquele diploma legal e os indébitos já ocorridos naquela data.

Indaga-se, afinal, qual a natureza daquela lei complementar, se é lei nova ou lei genuinamente interpretativa? Pergunta-se se é possível a retroatividade da lei ou se deverão ser aplicadas as regras clássicas de direito intertemporal.

Pesquisando-se as diversas posições ou interpretações possíveis, procedeu-se a uma crítica de cada uma, buscando verificar qual delas é a mais compatível com o nosso ordenamento jurídico, frente aos princípios constitucionais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Lei Complementar nº 118/2005, lei interpretativa, direito intertemporal, retroatividade de lei.

## SUMÁRIO

|           |                                                                                                                |               |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| <b>1.</b> | <b>INTRODUÇÃO .....</b>                                                                                        | <b>pág 7</b>  |
| <b>2.</b> | <b>DO PRAZO PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUBMETIDOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....</b>          | <b>pág 11</b> |
| 2.1.      | CONTAGEM DE CINCO ANOS A PARTIR DO PAGAMENTO ANTECIPADO                                                        | pág 12        |
| 2.2.      | CONTAGEM DE CINCO ANOS A PARTIR DO DECURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS PARA A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.....               | pág 13        |
| 2.3.      | JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA .....                                                           | pág 15        |
| <b>3.</b> | <b>LEIS INTERPRETATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - POSSIBILIDADE .....</b>                                        | <b>pág 17</b> |
| 3.1.      | LEIS INTERPRETATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DOUTRINA.....                                                     | pág 17        |
| 3.2.      | POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA LEI INTERPRETATIVA .                                             | pág 22        |
| <b>4.</b> | <b>O EXAME DA POSIÇÃO DO STJ ACERCA DOS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118 .....</b>                           | <b>pág 29</b> |
| <b>5.</b> | <b>AS DIVERSAS INTERPRETAÇÕES DOS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118</b>                                       | <b>pág 33</b> |
| 5.1.      | LEI GENUINAMENTE INTERPRETATIVA .....                                                                          | pág 33        |
| 5.2.      | LEI INEFICAZ.....                                                                                              | pág 34        |
| 5.3.      | LEI NOVA COM APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DIREITO INTERTEMPORAL PARA OS FATOS ANTERIORES.....                       | pág 37        |
| 5.4.      | LEI NOVA QUE NÃO ATINGE AS AÇÕES AJUIZADAS ANTERIORMENTE A SUA ENTRADA EM VIGOR                                | pág 39        |
| 5.5.      | LEI NOVA QUE SOMENTE SE APLICA AOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS A PARTIR DA SUA ENTRADA EM VIGÊNCIA.....            | pág. 39       |
| <b>6.</b> | <b>EXEMPLO DE CASOS PRÁTICOS DE CONTAGEM DE PRAZO SEGUNDO AS DIVERSAS POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS EXPOSTAS .....</b> | <b>pág 43</b> |
| 6.1.      | INGRESSO EM JUÍZO ANTES DE 09 DE JUNHO DE 2005 .....                                                           | pág 43        |
| 6.2.      | INGRESSO EM JUÍZO EM ABRIL DE 2007.....                                                                        | pág 43        |
| 5.3.      | INGRESSO EM JUÍZO EM ABRIL DE 2011.....                                                                        | pág 44        |
| <b>7.</b> | <b>CONCLUSÕES .....</b>                                                                                        | <b>pág 46</b> |
| <b>8.</b> | <b>BIBLIOGRAFIA.....</b>                                                                                       | <b>pág 51</b> |

## 1. Introdução

As alterações proferidas pela Lei Complementar nº 118, de nove de fevereiro de 2005, ainda provocam muitas discussões na doutrina e na jurisprudência. A diminuição do prazo para o pedido de repetição de indébito, de dez para cinco anos, mediante interpretação autêntica do artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, ocasionou grande e aceso debate que ainda não se esgotou, passados mais de três anos da publicação daquela lei complementar.

A Lei Complementar nº 118 pôs frente a frente a Fazenda Pública e os contribuintes, já que, ao reduzir o prazo antes estabelecido, retirou direito ou expectativa de direito destes acerca do prazo anterior, maior, ocasionando dúvidas sobre a sua constitucionalidade e sobre sua própria retroatividade, segundo as regras clássicas de direito intertemporal.

O presente estudo visa a examinar os aspectos jurídicos envolvidos naquele ato normativo, essenciais para que se possa fazer um juízo da sua aplicação nos dias de hoje, polêmica ainda não encerrada.

Transcrevo, para melhor entendimento, os artigos 3ª e 4ª da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005:

Art. 3o Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei .

Art. 4o Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Já o Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, artigo 168 e seu parágrafo primeiro, dispõe:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

Os incisos I e II do artigo 165 tratam do pagamento indevido realizado pelo contribuinte em face de interpretação da legislação tributária, da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador ou de erro na determinação da alíquota ou do cálculo do montante a ser recolhido.

Por sua vez, o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, determina que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Curioso é o aspecto de que uma lei expressamente interpretativa, segundo o texto legal, tenha possibilitado ao menos cinco interpretações diferentes acerca dos seus efeitos.

Numa primeira acepção, trata-se de lei genuinamente interpretativa, devendo ser aplicada a todos os casos pendentes. É a aplicação pura e simples do texto legal, nos exatos termos em que o legislador dispôs, pois ao remeter expressamente ao inciso I do artigo 106 do CTN, quis ele que a referida lei abarcasse todas as situações de litígio em andamento, respeitada a coisa julgada.

Numa segunda acepção, vê-se nela completa invalidade e inocuidade: a uma, porque seria inconstitucional a edição de lei interpretativa em situação de ocorrência de jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário, afrontando a independência dos poderes constituídos; a duas, posto que, sendo seu conteúdo meramente interpretativo, em nada altera os dispositivos legais que ensejaram a interpretação do STJ, que não pode ser afastada, de modo que o diploma legal restaria completamente inócuo, devendo ser retirado pura e simplesmente do sistema jurídico.

Uma terceira posição doutrinária entende que se trata efetivamente de lei nova, mas cujos efeitos podem ser tomados como regra de diminuição do prazo prescricional de dez para cinco anos segundo as regras clássicas de aplicação de direito intertemporal. Nesse sentido, a irradiação de efeitos jurídicos somente se daria após a sua vigência, respeitadas as regras de aplicação entre a situação posta na lei anterior e a decorrente da lei nova.

Uma quarta corrente, e essa aparentemente acabou sendo adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, a trata como lei nova, a ser aplicada após o início de sua vigência, respeitadas as situações consolidadas ocorridas com ações ajuizadas anteriormente àquela data. Em outras palavras, há um divisor de águas: para ações ajuizadas até 09 de junho de 2005, o prazo é de dez anos, segundo a jurisprudência até então adotada; para ações ajuizadas após aquela data, aplica-se a lei nova, não sendo esclarecido nos votos coletados se sua vigência seria plena (cinco anos para todos os pagamentos, inclusive retroativamente) ou seriam aplicadas as regras usuais de direito intertemporal descritas anteriormente.

Uma quinta e última posição entende que a aplicabilidade da Lei Complementar nº 118 restringe-se aos pagamentos efetuados após o início de sua vigência, segundo o princípio geral da *actio nata*<sup>1</sup>.

No estudo realizado sobre a justificativa teórica de cada posicionamento, faz-se necessário examinar e esclarecer alguns pontos que fundamentaram aquelas interpretações.

Em primeiro lugar, realizou-se um apanhado histórico das duas possibilidades interpretativas de aplicação do prazo constante do inciso I do artigo 168 do CTN aos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação previsto no artigo 150 daquele

---

<sup>1</sup> REsp. 816.131 – STJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, <www.stj.gov.br>: “Em nosso sistema, o prazo prescricional está submetido ao princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Bookseller Editora, 2000, p. 332)”

diploma legal, o que acabou gerando a necessidade da edição dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005.

Num segundo momento, verificou-se a natureza jurídica das leis interpretativas, tanto no âmbito da Teoria Geral do Direito como mais especificamente no campo do Direito Tributário, isto é, a possibilidade de sua compatibilidade com nosso sistema jurídico, limites, restrições de conteúdo, etc. Dentro dessas limitações, veremos os limites constitucionais à retroatividade das leis, principalmente no que pertine à proteção da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, constantes do artigo 5º, inciso XXXVI<sup>2</sup>, da Constituição, bem como da aplicabilidade ou não, ao caso presente, da vedação constante do artigo 150, inciso III, alínea “a”<sup>3</sup>.

Aproximando-se do cerne da questão, teremos uma descrição das diferentes posições adotadas sobre a eficácia da Lei Complementar nº 118, com um exame crítico das possibilidades e consistências de cada uma das interpretações.

Ao final, como não poderia deixar de ser, sistematizo as idéias abordadas no decorrer do trabalho e enuncio minhas conclusões.

## **2. Do Prazo para Repetição de Indébito nos Tributos Submetidos ao Lançamento por Homologação**

---

<sup>2</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

3 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Grandes discussões foram travadas acerca da contagem do prazo para repetição do indébito nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Resumidamente, pode-se dizer que a questão posta é a interpretação da expressão extinção do crédito tributário constante do inciso I do artigo 168, frente às disposições constantes dos artigos 150, parágrafos 1<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup>, e artigo 156, inciso I e VII<sup>5</sup> do Código Tributário Nacional. Isso nos dá o termo de início da contagem do prazo de cinco nos previsto naquele artigo.

É que no lançamento por homologação há um pagamento antecipado, sujeito a ulterior homologação, expressa ou tácita, esta última pelo decurso de tempo, tornando definitivo o referido pagamento para o efeito de extinção da obrigação. Sendo assim, debateu-se se o pagamento antecipado configurava extinção do pagamento propriamente dita ou seria necessário esperar cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para que se reputasse como ocorrida a extinção.

Em outras palavras, ou se aplica o inciso I do artigo 156 nesses casos, da data do pagamento, ou se aplica o inciso VII do artigo 156, que se refere ao pagamento antecipado e respectiva homologação.

---

<sup>4</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.  
[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

<sup>5</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Podemos trazer a lume a posição de dois tributaristas de grande renome para exemplificar cada uma das respectivas posições doutrinárias.

### **2.1 Contagem de Cinco Anos a partir do Pagamento Antecipado.**

Alberto Xavier<sup>6</sup> defendeu o início da contagem pela data da efetivação do pagamento, nos seguintes termos:

O artificialismo da construção efetuada pelo Código Tributário Nacional do pagamento anterior ao lançamento como pagamento antecipado sujeito a “condição resolutiva de ulterior homologação do lançamento” fica desde logo patenteado na contradição lógica em que o Código incorre, pois – a haver condição resolutiva, destrutiva da eficácia do pagamento- esta residiria precisamente nas hipóteses de não homologação e não na hipótese inversa, de ato positivo de homologação que, ao contrário, confirma aquela eficácia.

Por outro lado, a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que “se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a expiração definitiva do crédito”. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.

Posto em contacto com a norma jurídica espontaneamente pelo contribuinte pode engendrar-se em quatro alternativas (e só nelas): ou é um pagamento indevido, por não corresponder ao modelo legal, ou é um pagamento correto, ou é um pagamento excessivo, ou é um pagamento insuficiente. Só nesta última hipótese é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício, um lançamento com vista a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não homologação) não é, porém, uma condição resolutiva em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida paga.

O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção, se operou, plena e definitivamente com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata. O que poderá dizer-se é que, antes do decurso daquele prazo, o crédito, embora definitivamente extinto, não se encontra definitivamente quitado por força de uma quitação operada pela ficção legal da “homologação tácita”. Mas a quitação é uma figura que respeita à prova do fato e não à sua existência.

---

<sup>6</sup> Alberto Xavier. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. Companhia Editora Forense, 2 ed. Rio de Janeiro, 1998. p. 95/100

Consideramos, por isso, que a forma concreta de contagem do prazo de prescrição do artigo 168 do Código tributário Nacional é a que foi acolhida pela Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, segundo a qual esse prazo se conta a partir da data do pagamento indevido.”

## **2.2 Contagem de Cinco Anos a partir do Decurso do Prazo de Cinco Anos para a Homologação Tácita.**

Em posição contrária, Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> afirma que a extinção do crédito tributário somente se opera com o decurso de prazo de cinco anos para a homologação tácita, sendo este o termo inicial de contagem do prazo constante do artigo 168, inciso I:

O inciso I, do artigo 168, refere-se às hipóteses dos incisos I e II do art. 165 e diz que nessas hipóteses o prazo extintivo do direito de pleitear a restituição é contado da data da extinção do crédito tributário, e não se pode adotar a solução simplória que alguns têm adotado de afirmar que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento.

Realmente, o pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário, mas é óbvio que só pode extinguir o que existe, e como não existe crédito tributário antes do lançamento, leva problema, então, saber se o pagamento antecipado, que hoje acontece em relação a quase todos os tributos, extingue desde logo o crédito tributário e assim demarca o início do prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

Sem lançamento não existe crédito tributário. Logo, antes do lançamento não se pode cogitar de extinção do crédito tributário. Por isso nos parece que a primeira hipótese prevista no art. 168 do Código Tributário Nacional deve ser desdobrada em duas, a saber, a dos tributos pagos depois do lançamento respectivo e a daqueles sujeitos a lançamento por homologação.

Nos casos em que o pagamento indevido do tributo ocorre depois do lançamento tem-se que o pagamento extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesses casos dúvida não há o prazo de que dispõe o contribuinte para promover a ação pedindo restituição do que tenha pago indevidamente começa na data do pagamento indevido.

É razoável, aliás, que seja assim, porque ao fazer o lançamento a autoridade da Administração Tributária manifestou-se no sentido de considerar devido o tributo. Nem se há de cogitar de pedido de restituição na via administrativa porque isto seria simples perda de tempo, visto como o lançamento caracteriza o entendimento da Administração Tributária. A via efetiva, disponível será, portanto, a ação e esta será atingida pela prescrição se decorrido o prazo de cinco anos a partir da data do pagamento.

Atualmente quase todos os tributos sujeitam-se ao lançamento por homologação, o que quer dizer que são pagos sem que tenha havido

---

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 116, p. 52/68.

manifestação da autoridade da Administração Tributária a respeito de serem devidos ou não, nem do montante respectivo. É da maior importância, portanto, que se tenha atenção para a questão de saber quando ocorre a extinção do crédito tributário e, em consequência, quando começa o prazo que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

Já nos anos setenta, na primeira edição do Curso de Direito Tributário, escrevemos:

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o sujeito passivo faz o pagamento respectivo com base em apuração por ele próprio feita. Diz-se, portanto, que o pagamento foi antecipado, porque feito antes do lançamento.

A extinção do crédito, nestes casos, não se verifica com o pagamento, mas com este somado à homologação do lançamento. Cronologicamente a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento.’

[...]

Inexistindo lei fixando prazo para a homologação do lançamento, considera-se que a homologação se dá tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos contado da data do pagamento do tributo. E só então é que ocorre a extinção do crédito tributário correspondente.

Confirma esse entendimento o art. 156, do Código Tributário Nacional, que estabelece:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Assim, em se tratando de tributo cujo recolhimento é efetuado antes do exame pela autoridade administrativa, dos elementos de fato que ensejaram a separação do valor do tributo e o conseqüente pagamento, o crédito tributário somente se considera extinto com a homologação do lançamento. E não havendo homologação expressa tem-se de considerar que somente pelo decurso de cinco anos, contados do pagamento antecipado, dá-se a homologação tácita e com esta a extinção do crédito correspondente. A partir de então, portanto, é que tem início o prazo extintivo do direito à ação para obter a restituição do indébito.

### **2.3 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.**

No cotejo entre ambas as posições, adoto a de Alberto Xavier, pelas razões por ele expostas, mais o fato de que, em se tratando de prazo prescricional/decadencial, pune-se a

inércia do sujeito passivo em ingressar com o pedido administrativo ou ação judicial. Ora, desde o momento do pagamento o contribuinte pode ingressar com o seu pleito administrativamente ou judicialmente, não necessitando da homologação tácita ou expressa do fisco para que possa ver restituído o pagamento indevido efetuado.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça, após inicialmente ter assumido a posição dos cinco anos, alterou e pacificou seu entendimento na tese dos dez anos, correntemente denominada de cinco mais cinco, isto é, prazo de cinco anos para a homologação tácita mais cinco anos para a interposição do pedido de repetição de indébito.

A oscilação da jurisprudência do STJ pode ser assim demonstrada.

Primeira fase, dos cinco anos, no REsp 44.265/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª Turma, j. 08.06.1994, DJ 27.06.1994 :

O direito à restituição do tributo se extingue em cinco (5) anos, contados do indevido pagamento, ou, segundo definição legal, da extinção do crédito tributário (C.T.N. artigo 168, I).

Segunda fase, dos cinco mais cinco, consolidada em 1994, na apreciação do REsp 44.221/PR, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª Turma, j. 04.05.1994, DJ 23.05.1994, cuja ementa teve a redação retificada por embargos de declaração julgados em 31.08.1994, DJ 19.09.1994 :

O tributo, a que se denominou empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação, não se podendo falar antes desta em crédito tributário e pagamento que o extingue. Não tendo ocorrido homologação expressa, a decadência do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita [...]

Em Embargos de Divergência, a 1ª Seção do STJ consagrou a tese dos "cinco mais cinco", consoante julgado no (EREsp 42.720/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 14.03.1995, DJ 17.04.1995):

TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - CONSUMO DE COMBUSTÍVEL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA.

- O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

- À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao fisco, para apuração do tributo devido.

De modo que era esse o quadro da questão até a edição da Lei Complementar 118.

Desnecessário dizer que a Fazenda Nacional nunca se conformou ou adotou esta interpretação, administrativa ou judicialmente, dela recorrendo em todas as instâncias possíveis.

### **3. Leis Interpretativas em Matéria Tributária - Possibilidade**

O artigo 4º da Lei Complementar nº 118 dispõe que seja observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>8</sup>, isto é, que a lei retroagirá aos atos ou fatos pretéritos, quando for expressamente interpretativa.

Há de se buscar o pensamento da doutrina e da jurisprudência sobre o tema em questão para delimitar os efeitos da referida Lei Complementar. Se não existe a possibilidade de lei interpretativa em nosso sistema jurídico, então a Lei Complementar deverá ser considerada lei nova para todos os efeitos. Se existe tal possibilidade, veremos se esta pode retroagir e se há limites constitucionais para sua aplicação.

#### **3.1 Leis Interpretativas em Matéria Tributária - Doutrina**

Francesco Ferrara<sup>9</sup> nos ensina que “é interpretativa toda lei que, ou por declaração expressa ou pela sua intenção de outro modo exteriorizada, se propõe determinar o sentido de uma lei precedente, para esta ser aplicada em conformidade”.

Já Celso Ribeiro Bastos<sup>10</sup> define que “quando o legislador, ao editar novas normas, procede a uma interpretação das normas já existentes, para a partir delas criar outras, estamos diante do que se denomina em doutrina de interpretação autêntica”.

É oportuno que se pergunte, em primeiro lugar, se é possível a existência de leis interpretativas em matéria tributária com efeito retroativo à data da edição da lei dita interpretada.

---

<sup>8</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

<sup>9</sup> Ferrara, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis 3ª ed.* Coimbra: Armênio Amado, 1978 p. 132. Tradução dos capítulos III, IV e V do *Tratatto de Diritto Italiano* (1921) por Manuel A. Domingues de Andrade

<sup>10</sup> Bastos, Celso Ribeiro, *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. São Paulo, 1997, p. 67

Hugo de Brito Machado aborda a questão<sup>11</sup>, transcrevendo a opinião de Pontes de Miranda<sup>12</sup> no sentido de que é incabível a retroatividade de lei interpretativa, nos seguintes termos:

Nas democracias, com o princípio da irretroatividade da lei, a interpretação autêntica ou nova lei, ou não tem outro prestígio que o de seu valor intrínseco, se o tem; é interpretação como qualquer outra, sem qualquer peso a mais que lhe possa vir da procedência: o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei para o futuro; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita”.

Hugo de Brito Machado aduz que é aceitável, sobre o princípio da isonomia, que se aceite lei interpretativa no sentido de admitir que o legislador, uma vez instaurada a divergência a respeito da interpretação de uma lei, possa editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada.

Porém, o referido tributarista faz duas ressalvas: a primeira, de que tenha havido manifestações jurisprudenciais reiteradas em sentido do entendimento da lei interpretativa e outras em sentido contrário; a segunda, de que as leis interpretativas devam ser aplicadas apenas nos casos de redução do ônus tributário e não para exigência tributária, abrindo mão a Fazenda Pública da interpretação que lhe era mais favorável.

Já Serpa Lopes<sup>13</sup> entende em outro sentido, de que as leis interpretativas, por sua própria natureza, têm efeitos retroativos.

Roque Antonio Carraza<sup>14</sup> leciona que:

Há quem queira – seguindo na traça do art. 106, I, do CTN, que a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque no rigor dos princípios, não

---

<sup>11</sup> In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 116, p. 52/68

<sup>12</sup> Pontes de Miranda. Tratado de Direito Privado, tomo I, Borsai, Rio de Janeiro, 1970, p. XIII

<sup>13</sup> Hugo de Brito Machado, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 116, p. 54

<sup>14</sup> Roque Antonio Carraza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 2000, p. 247 e seguintes

há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é concedida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciários, que as aplica nos casos concretos submetidos a sua apreciação definitivamente e com força institucional.

[...]

Podemos aceitar, ainda, a retroatividade da lei tributária – como argutamente observava Gian Antonio Micheli – que corrige uma situação de inconstitucionalidade. Isto é fácil de entender: a lei anterior não era uma verdadeira lei, mas um simulacro de lei. A nova lei apenas confirmou a pujança da Constituição.

[...]

Portanto, detalhando melhor a idéia, retroage a lei tributária que corrige situação de inconstitucionalidade, desde que, ao fazê-lo, não agrave a situação do contribuinte, ferindo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada.

No mais, porém, aplica-se a velha lição de Walker, repetida por João Barbalho: “Leis retroativas, só os tiranos as fazem, e só os escravos se lhes submetem.”

Luciano Amaro<sup>15</sup> também possui a mesma opinião, nos seguintes termos:

O Código Tributário nacional imaginou ser possível abrir a possibilidade de retroação das leis ditas interpretativas, a pretexto de que, tratando-se de ‘interpretação autêntica’ (ditada pelo próprio legislador), a lei nova ‘apenas’ objetivaria ‘aclarar’ o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente, desde o momento em que principiou a vigorar a lei interpretada. Nessa linha, e diz o Código que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (art. 106, I).

Por conseguinte, uma lei interpretativa retroagiria sempre (em qualquer caso, diz o CTN, exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado, ressalva o mesmo dispositivo). Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo ‘aclarado’ pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, por exemplo, que o fato ‘a’ se deva entender compreendido na regra de tributação da lei ‘x’, estando, pois, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo por ela criado. A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a ‘esclarecer’ o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

<sup>15</sup> Luciano Amaro. Direito tributário Brasileiro, 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999. p. 190/191

[...]

Com efeito, a dita 'lei interpretativa' não consegue escapar do dilema, ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as conseqüências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já disse a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria, nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para sua edição).

[...]

Ocorre que, de um lado, o legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o futuro. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, por retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional)

[...]

Em suma, somente nos casos onde possa atuar lei retroativa é possível a atuação de lei interpretativa, o que evidencia a inutilidade desta.

Waldir de Oliveira Nogueira<sup>16</sup> entende que a aplicabilidade da lei interpretativa cinge-se aos casos em que esta é utilizada para determinar ou especificar conceito indeterminado utilizado pela lei instituidora de tributo.

José Eduardo Soares de Melo<sup>17</sup> discorre sobre o tema da seguinte forma:

Embora possam revelar utilidade, são desprovidas de legitimidade para alterar os comandos da norma de que se originam, muito menos podem violar os diversificados preceitos constitucionais, tributários, e sequer impor sanções aos contribuintes que tenham agido de forma descoincidente daquela contida na nova lei interpretativa.

No caso de norma dispondo imprecisamente sobre a utilização de determinado documento fiscal, o fato de ser editada posterior lei interpretativa com o intuito de clarificar referida situação não pode ocasionar a imputação desse dever ao contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>, embora defenda a irretroatividade como imperativo da segurança do direito, admite a lei interpretativa naqueles casos em que se concede ao

<sup>16</sup> Valdir de Oliveira Rocha, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2. coordenação de Ives Gandra da Silva, Saraiva, São Paulo, 2002, p. 64.

<sup>17</sup> Melo, José Eduardo Soares, *Curso de Direito Tributário*, 6ª edição, Dialética, São Paulo, 2005 p. 193

<sup>18</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 2000, p. 92

legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Nas suas palavras: “Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retroagindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura”.

José de Oliveira Ascensão<sup>19</sup> atenta para os três requisitos para a existência de uma lei interpretativa: a) a fonte interpretativa deve ser posterior à interpretada; b) possua a nova lei o fim de interpretar a antiga; c) a nova fonte não deve ser hierarquicamente inferior à lei interpretada. Para os fins de atendimento do requisito constante do item “b”, pode haver declaração expressa pelo legislador na lei interpretativa, afirmação constante do preâmbulo da lei ou resultar tacitamente do texto do diploma legal.

Edison Pereira Nobre Júnior<sup>20</sup> diz que, em que pese boa parte da doutrina diga que a retroatividade da lei interpretativa seria apenas aparente, vez que a declaração fiel do sentido da lei anterior faz com que o tempo de início de seus efeitos se confunda com o da lei interpretada, fazendo abstração do tempo decorrido entre as duas normas, prefere entender pela sua retroatividade, pois se tem uma lei posterior projetando seus efeitos sobre situações jurídicas já, na sua maioria, transcorridas.

Desta forma, o referido autor se posiciona pela possibilidade da retroação, desde que haja respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, aplicando-se a situações fáticas cujos efeitos jurídicos ainda se encontrem em aberto.

Nobre conclui desta forma:

---

<sup>19</sup> França, R Limongi (Coord), *Lei Interpretativa*, Enciclopédia Saraiva do Direito, 1977, v. 49, p. 50-52

<sup>20</sup> Nobre Júnior, Edison Pereira, *Lei Interpretativa Versus Retroatividade: o Debate no Direito Tributário*, Revista da Ajuris/ Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, ano 34, nº 106

Percebe-se, portanto, que a retroatividade da lei interpretativa não sossega limitações tendentes a preservação de situações estabilizadas, as quais, a despeito de mais saliente nos sistemas onde a segurança jurídica é objeto de preocupação constitucional, também estão presentes nos ordenamentos onde o tema é versado pelo legislador.

Nesse diapasão, Humberto Avilla<sup>21</sup> arremata:

A Constituição Brasileira é expressa ao proibir a instituição de tributos relativamente a fatos já ocorridos (art. 150, III, “a”). Esta previsão expressa no capítulo do Sistema tributário Nacional é complementada pelos dispositivos constitucionais que garantem o Estado de Direito (art. 1º), a segurança (art. 5º), a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI).

[...]

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.”

Vê-se que a doutrina divide-se entre aceitar ou não a existência de leis interpretativas em matéria tributária. Alguns as rejeitam integralmente, outros juristas aceitam-na, desde que tenham caráter benigno em relação ao contribuinte e há outros ainda que lhes dão possibilidade de coexistência plena com nosso ordenamento jurídico, desde que não haja ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.

Veremos o que pensa a respeito o Supremo Tribunal Federal, intérprete final em matéria constitucional.

### **3.2 Posição do Supremo Tribunal Federal acerca da Lei Interpretativa**

---

<sup>21</sup> Avilla, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional nº 42, de 19.12.03*. Editora Saraiva, São Paulo, 2004, p. 142.

O Supremo Tribunal Federal admite a existência de leis interpretativas em nosso sistema jurídico, reputando-as constitucionais. Na lição do Ministro Celso de Melo<sup>22</sup>, juiz relator na ADIn nº 605:

É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.

[...]

O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao status libertatis da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao status subjectionis do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) à “segurança” jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5, XXXVI).

Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.

[...]

Não obstante as razões desse entendimento, não vejo como desacolher, em princípio, a possibilidade jurídico-constitucional de o Estado, mediante atos normativos próprios, veicular o sentido interpretativo das leis que ele mesmo editou.

As leis interpretativas constituem, na realidade, espécies jurídicas a que a doutrina e o nosso próprio direito positivo aludem e não permanecem indiferentes. Disso é exemplo o que dispõe o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, que a elas se referem expressamente.

A norma jurídica – todos o sabemos – nada mais é, na expressão do seu sentido e conteúdo, do que a sua própria interpretação[...]

---

<sup>22</sup> ADIn 605 MC/DF, julgamento 23.10.1991, DJU 05.03.1993

No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de *checks and balances* consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as.

Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detêm, no âmbito de comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição que é – o caráter de definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do final *enforcing power* que assumem as manifestações do Poder Judiciário.

Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da divisão funcional do poder, cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional.

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos – à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.

Outro exemplo de manifestação do Poder Judiciário é encontrado na ADIn nº 493 – 0 – DF, tendo como relator o ministro Moreira Alves, no sentido de que a superveniência de lei interpretativa é constitucional, desde que não haja ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, respeitando as situações já consolidadas em homenagem à segurança jurídica.

Simone Anacleto Lopes<sup>23</sup> cita o precedente do julgamento no MS 1.490/DF, de 16 de agosto de 1951, cujo relator foi o Ministro Orosimbo Nonato, que admitiu a existência de leis interpretativas nos seguintes termos:

[...] Se, portanto, as novas disposições adotadas, a pretexto de explicar o sentido da lei anterior, não podiam ser invocadas até então para traduzir a intenção do legislador, também não podem afetar o passado dê que enfrentem os casos que caracterizam o princípio da irretroatividade (vede ESPÍNOLA, Sistema I, P. I, Cap. III, nota 4).

---

<sup>23</sup> Simone Anacleto Lopes. *A prescrição para a Repetição de Indébito de acordo com a Lei Complementar nº 118/05*, Revista de Estudos Tributários – Porto Alegre, v. 8, nº 45, Set/Out 2005.

A mesma é a opinião de RUI BARBOSA, de DUARTE DE AZEVEDO e de CLÓVIS BEVILÁQUA, referidos em CARLOS MAXIMILIANO, que diz:

Deve-se a JUSTINIANO, o apóstolo da falsa doutrina da superioridade da exegese autêntica, a primeira afirmação, tão generalizada hoje, de caber, por uma ficção, à lei interpretativa a mesma data da norma interpretada [...]

Adverte, de seguida, o douto jurista, citando AFFOLTER, ENNECERUS, KIPP E WOLF, WINDSCHEID E KIPP, PACCIONI, GABBA, FIORE E BEUDANT:

Aqueles mesmos escritores que se filiam à corrente romana, reconhecem os perigos conseqüentes de tal doutrina, porquanto um mau governo não trepidaria em impor como exegese autêntica uma alteração substancial da regra interpretada. Ficam, assim, periclitantes e sujeitos a surpresas os interesses envolvidos em controvérsia. Daí, as ressalvas por todos admitidas, a norma recente e a inteligência pela mesma imposta não atingem as situações jurídicas liquidadas ou perfeitas – em virtude de sentença definitiva, renúncia, acordo, transação ou longo silêncio; nem sequer possibilitam renovar incidentes já julgados.

Preferível seria aceitar a generalização sugerida por BEVILÁQUA: “Salvaguardar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

E argumenta lucidamente:

Em verdade não há lei exclusivamente interpretativa: ‘toda norma traz forçosamente alguma coisa de novo, porquanto não se legifera por nada’ (ROUBIER). Os governos crismam de interpretativo um diploma quando se irritam contra uma aplicação judiciária correta e de fato pretendem algo diverso do que os preceitos positivos estabelecem.’

Mostra, afinal, como os próprios partidários da regra do imperador lhe acurtam o alcance e a influência:

Não consideram interpretativa a norma, quando introduz um princípio que se não possa considerar virtualmente contido na interpretada, nem quando modifique, de qualquer modo ou em qualquer medida o disposto na outra [...]

Noutro julgado, agora em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal abordou a constitucionalidade do artigo 30 da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991, que por sua vez interpretou o artigo 9º da Lei 8.177, de 04 de fevereiro de 1991, que dispunha sobre a incidência da taxa referencial diária (TRD) sobre impostos e multas.

Os textos legais referidos, para uma melhor compreensão do assunto, são transcritos abaixo:

Lei 8.177/1991, art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazendas Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e com o Fundo de Investimento Social, e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.

Lei 8.218/1991 – Art. 30 – o “caput” do art. 9º da Lei nº 8.177, de 11 de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.

O artigo 30 da Lei 8.218/1991 foi contestado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 835, pela União Democrática Ruralista Nacional – UDR, com pedido de medida cautelar de suspensão de sua eficácia, que foi indeferido pelo Egrégio Tribunal em 28.05.1993, relator o Ministro Carlos Velloso. O processo foi extinto sem julgamento do mérito em 01.02.2002, tendo em vista a ilegitimidade da parte na sua proposição. Desse modo, ainda que de modo provisório, em todo esse período de quase 09 anos, o STF entendeu como válido, em sua inteireza, aquele dispositivo legal. Vejamos trechos do voto do relator:

Mas o que acontece é que o art. 9º da Lei 8.177, de 10.03.91, estabelecia, simplesmente, que incidiria TRD, a partir de fevereiro de 1991 sobre os débitos que indicava. A nova redação dada ao mencionado artigo 9º da Lei 8.177/91 pelo artigo 30 da Lei 8.218, de 29.08.91, apenas estabeleceu que, a partir de fevereiro de 1991 — não houve, portanto, alteração de data — incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos que indica. Na feição original do art. 9º, incidiria TRD; na nova redação, incidirão juros de mora equivalentes à TRD. Não me parece ocorrer, pelo menos ao primeiro exame, com a nova redação do art. 9º da Lei 8.177/91, violação ao princípio do ato jurídico perfeito, ou do direito adquirido, falando-se em termos abstratos, ou que a nova redação do artigo 9º, citado, “alcança efeitos futuros de atos consumados anteriormente a 29.08.91, sendo, pois, retroativo (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é ato ou fato ocorrido no passado, consoante escólio consignado no acórdão pertinente à ADIn 493 - DF (DJ de 04.09.92).” Isto não me parece ocorrer, repito, porque sobre os débitos já se aplicava a TRD; com a nova redação, incidirão juros de mora equivalente à TRD.

Ademais, se houvesse, com a nova redação dada ao art. 9º da Lei 8.177/91, retroação, esta seria apenas no período de fevereiro/91 a agosto/91. Acontece que, em tal período, tendo em vista a redação original do citado artigo 9º, a

TRD já teria incidido sobre os débitos. E a partir de 29.08.91, data em que veio a lume a Lei 8.218, que deu nova redação ao citado art. 9º, já não mais seria possível falar-se em retroatividade.

Em controle difuso, é remansosa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também no sentido da constitucionalidade daquela norma interpretativa, a exemplo do aresto colacionado a seguir:

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINARIO N. 218.290-4 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR MIN. ILMAR GALVAO

RECORRENTE: REXNORD CORRENTES LTDA

ADVOGADOS: WALDIR SIQUEIRA E OUTRO

RECORRIDA: UNIAO FEDERAL

ADVOGADA: PFN - DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN

EMENTA: PRETENSÃO CONSISTENTE EM AFASTAR A INCIDÊNCIA DE ENCARGOS, COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA — TRD, SOBRE DÉBITO RELATIVO A PARCELAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. ART. 30 DA LEI Nº 8.218, DE 29.08.91, QUE ALTEROU O ART. 9º DA LEI Nº 8.177, DE 10.03.91. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. JUROS. ART. 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

É de repelir-se a alegação de falta de previsão para a cobrança de encargos no período de fevereiro a julho de 1991, porque os tributos federais permaneceram desindexados por força da Medida Provisória nº 294, convertida na Lei nº 8.177/91, e só veio a ser permitida a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD pela Medida Provisória nº 298, de 29.07.91, convertida na Lei nº 8.218/91.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na ADI 835, em que se questionava a inconstitucionalidade do art. 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, que alterou o art. 9º da Lei nº 8.177, de 10.03.91, entendeu que a Medida Provisória nº 294, que resultou na Lei nº 8.177, de 10.03.91, já previa a incidência, a partir de fevereiro de 1991, da TRD sobre impostos, multas e demais obrigações fiscais e parafiscais.

Questão que, ademais, não prescinde de exame no campo infraconstitucional.

Quanto à cobrança de juros acima do patamar constitucional de 12%, a decisão recorrida está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que proclama que a referida regra necessita de integração legislativa para sua concretização.

Recurso não conhecido.

De modo que os excertos aqui apresentados indicam inequivocamente que o Supremo Tribunal Federal aceita como integrantes do nosso sistema jurídico as leis interpretativas, dentro dos limites estabelecidos pela sua própria natureza e desde que os efeitos da retroação do entendimento nelas expressa não ofenda o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

Outro aspecto importante é que não há mácula ou ofensa ao princípio da separação entre os Poderes Judiciário e Legislativo pela utilização da interpretação autêntica, desde que, evidentemente, o próprio Poder Judiciário tenha a última palavra a respeito da sua natureza e dos seus efeitos.

#### 4. O Exame da Posição do STJ acerca dos Efeitos da Lei Complementar nº 118

Para clareza no entendimento da questão, repisamos os artigos da lei em comento:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei .

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Corte Especial, declarou a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, na parte que determina a sua aplicação retroativa, nos seguintes termos, relato do Ministro Teori Albino Zavascki<sup>24</sup>:

#### EMENTA

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA ( E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ART. 3º - INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entendeu o tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento

<sup>24</sup> STJ, AI-ED-Resp 644.736/PE, (2005/0055112-1), Corte Especial.

emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a ‘interpretação’ dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo, modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. o art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

Detalhando um pouco melhor a questão que acabou redundando na decisão da Corte Especial do STJ, vejamos um histórico do julgamento proferido nos embargos de Divergência nº 327/043/DF, em que a 1ª Seção negou provimento aos embargos de divergência interpostos pela Fazenda Nacional, afastando a aplicação retroativa do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, nos seguintes termos, em voto elaborado pelo Ministro Castro Meira, concluindo que:

[...] portanto, o art. 3º da LC nº 118/05, ao invés de encontrar fundamento de validade no art. 106 do CTN, acabou por contrariá-lo, já que desnecessária a interpretação de dispositivo de lei já exaustivamente analisado pelo Judiciário.

[...]

Pedindo vênia ao Ministro Teori, entendo desnecessário o incidente de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC nº 118/05. É possível interpretá-lo conforme a Constituição, desde que os efeitos retroativos ali previstos limitem-se às ações ajuizadas após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na parte final do dispositivo. Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3º da LC nº 118/2005 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.”

Em voto-vista, o Ministro Teori Albino Zavascki emitiu a seguinte opinião:

[...] Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

[...] a adição pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos, o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º da CF) e do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI da CF) [...] admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005 sobre fatos passados, notadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Judiciário (...) significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada [...] portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005.

O Ministro Zavascki ainda aduziu que deveria ser afetada a questão à Corte Especial, como incidente de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º seja observado ‘o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Assim, fica evidenciada a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo observar, em relação a ele, o disposto no art. 97 da Constituição, instalando-se o devido incidente de inconstitucionalidade. Não basta, para contornar o incidente, simplesmente deixar de aplicar o dispositivo inconstitucional. Ao Judiciário, que está submetido à lei, somente é dado deixar de aplicá-la quando ela for incompatível com a Constituição, o que só pode ser reconhecido e declarado pela maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do órgão especial

Importante referir ainda que o Ministro Zavascki anotou ainda que: “tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece”.

O STJ, por intermédio da sua Corte Especial, ao julgar o AI no Eresp 644.736/PE, acabou por declarar a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005.

Desse modo, pode-se concluir que o STJ: a) negou a aplicação retroativa constante do artigo 4º da Lei Complementar nº 118; b) determinou que a aplicação do disposto no artigo 3º somente pudesse ser implementada após os 120 dias da sua publicação; c) o contido no ato normativo valeria tão-somente para as ações ajuizadas após aquela data.

## 5. As diversas interpretações dos efeitos da Lei Complementar nº 118

A doutrina e a jurisprudência acabaram construindo diversas interpretações sobre os efeitos da Lei Complementar 118 (denominada lei nova). A primeira posição a trata como lei genuinamente interpretativa, com retroação plena e integral após a sua entrada em vigor. Uma segunda posição defende que a lei é ineficaz, não gerando nenhum efeito, nem mesmo o de alterar a posição do STJ acerca do prazo para repetição de indébito (10 anos). Uma terceira posição, do Ministro Teori, a vê como lei nova, redutora de prazo decadencial/prescricional, que deve submeter-se às regras de direito intertemporal. Uma quarta posição, vencedora no STJ, a considera lei nova que não atinge as ações ajuizadas antes da sua entrada em vigor, mas retroagiria para as novas ações. Uma quinta posição determina a aplicação da lei nova apenas aos fatos geradores (pagamentos) ocorridos após o início da sua vigência, segundo o princípio da *actio nata*.

### 5.1 Lei Genuinamente Interpretativa

No sentido da possibilidade de retroação integral da Lei Complementar nº 118, propugna Simone Anacleto Lopes<sup>25</sup>:

- a) o nosso Direito admite a existência das chamadas leis interpretativas, que são aquelas que, atribuindo-se tal natureza, apenas consagram uma interpretação que já era possível extrair se dos ditames da lei pré-existente;
- b) as leis interpretativas não afetam os princípios da separação e independência dos poderes, pois todas as leis, inclusive as interpretativas, submetem-se à apreciação final do Poder Judiciário, pelo que não há nenhuma ofensa a este no fato de o poder Legislativo votar e aprovar e o Poder Executivo, afinal, sancionar e publicar uma lei que se atribua apenas o caráter interpretativo, para o qual o que há de ser levado em conta é a caracterização apontada no item precedente;
- c) as leis interpretativas só são produzidas, justamente, em circunstâncias em que o Poder Legislativo apresente uma interpretação diferente daquela que vinha sendo consagrada pela maioria da jurisprudência, pois se a interpretação fosse na mesma linha já consagrada pela jurisprudência seria totalmente inócua;

---

<sup>25</sup> Simone Anacleto Lopes. *A Prescrição para a Repetição de Indébito de acordo com a Lei Complementar nº 118/05*; Revista de Estudos Tributários, v. 8 nº 45. Set/Out 2005. Editora IOB Thomson São Paulo p. 5/22.

d) as leis interpretativas, de resto, como todas as demais, podem retroagir, desde que não afetem o princípio da segurança jurídica, delimitado, entre outros, pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, isto é, desde que não ofendam o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

e) no caso do prazo de prescrição para a repetição de indébito dos pagamentos efetivados a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a jurisprudência, em especial a do STJ, havia consagrado o que ficou conhecido como a “regra dos cinco mais cinco”, isto é, primeiro contavam-se 5 anos da ocorrência do fato gerador (prazo previsto para a homologação pelo Fisco), depois, mais 5 anos de prescrição, propriamente dita;

f) no entanto, a União jamais se conformou com tal entendimento, pois apontava que, a teor do art. 150, § 1º, do CTN, o prazo prescricional deveria ser de apenas 5 anos a contar da data em que efetivado o pagamento antecipado;

g) agora, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 vem consagrar, justamente, tal interpretação, primeiro auto-referindo-se como regra interpretativa e, depois, remetendo expressamente ao citado art. 150, § 1º, do CTN;

h) sendo assim, trata-se de lei efetivamente interpretativa e, destarte, ainda que a parte final do art. 4º da Lei Complementar nº 118/05 não houvesse se reportado ao art. 106, I, do CTN, tal regra deveria ser tida como retroativa a partir de todas as considerações feitas neste estudo, em especial, o exame da jurisprudência do c. STF;

i) ainda, isso significa que, desde a publicação da Lei Complementar nº 118/05, inclusive para as ações que ainda estavam ou estão em curso, sem trânsito em julgado definitivo, deve-se aplicar a interpretação determinada pelo seu art. 3º, computando-se o prazo prescricional para a repetição de indébito nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação como de apenas 5 anos;

j) resguardam-se desse entendimento, apenas por força do princípio da segurança jurídica, insculpido no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, referente à coisa julgada, as ações já transitadas em julgado.

## 5.2 Lei Ineficaz

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>26</sup> nos revela que o artigo 3º da Lei Complementar 118 é inócuo, pois:

É de se notar que esse dispositivo, não altera em nada a letra do art. 168 do CTN, nem do art. 150, parágrafo 1º: ocorre que na tentativa de produzir uma lei com conteúdo mínimo – maquiada, adequadamente, para fins interpretativos – o legislador descuidou-se no exame da tese originária dos

---

<sup>26</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi. *Prescrição na Repetição do Indébito e Lei Complementar 118: desafiando o Paradigma da Legalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 138 ED. Oliveira Rocha SP p. 34/38.

5+5, mantendo, apesar desta inovação legislativa, seus pressupostos originais de aplicação.

Assim, mesmo com a nova letra do art. 3º da LC 118, segundo a qual a extinção do crédito tributário, para os efeitos do art. 168, se dá no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do art. 150 do CTN, ainda assim, como não foi revogado o inciso VII do art. 156 do CTN; este permanecendo em vigor continua dispondo que a extinção do crédito, além do (i) 'pagamento antecipado' exige também (ii) 'a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º'. E como a homologação só ocorre cinco anos após o fato gerador, como disciplina o art. 150, parágrafo 4º, que, também não foi revogado, podemos interpretar que a 'extinção definitiva' continua pressupondo o pagamento antecipado e a homologação, isto é, 5+5: dez anos!

Ou seja, como a tese dos 5+5 centra-se na ressignificação do termo 'extinção do crédito', utilizado expressamente nos arts. 168 e 165 do CTN, que são, simplesmente, reiterados na LC 118 e como não foi alterado o art. 156, VII, nem o art. 150, parágrafo 4º, então é necessário concluir que o pagamento antecipado continua, como desde sempre nesta tese, extinguindo o crédito; mas que a 'extinção do crédito' continua, dependendo da homologação: está mantida a tese dos 10 anos.

Nesse sentido, pode-se concluir que o art. 3º da LC 118, é, efetivamente, fiel a esta interpretação do CTN e inócuo como lei interpretativa, em nada inovando ou alterando o direito posto: a tese dos dez anos continua em vigor [...]

Já Mário Luiz Oliveira da Costa<sup>27</sup> tem a seguinte posição a respeito do tema:

a) O nosso ordenamento jurídico (art. 106, I, do CTN) admite a utilização das chamadas leis interpretativas em matéria fiscal. Todavia, estas apenas se legitimarão quando verdadeiramente interpretativas, isto é, quando tiverem por objeto dispositivo cujo conteúdo realmente necessite ser aclarado. Outrossim, ainda que legitimamente interpretativas, somente poderão retroagir quando não prejudicarem os contribuintes.

b) O art. 3º da LC 118/2005 contrariou o disposto no próprio art. 106, I do CTN em que pretendeu se fundamentar, por ser manifestamente incabível a edição de lei interpretativa tendo por objeto dispositivo legal que já fora exhaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário, em especial quando a suposta interpretação pretendida mostra-se contrária à pacífica jurisprudência atinente ao tema.

c) O dispositivo em questão é, ainda, inconstitucional, pois, ao pretender contornar a jurisprudência já consolidada acerca da matéria, incorreu em manifesto desvio de finalidade e abuso do poder legislativo, usurpando a competência do Poder Judiciário, desobedecendo à orientação formada pelo STJ e afrontando aquele Tribunal, em clara violação aos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade,

<sup>27</sup> Mário Luiz Oliveira da Costa. *Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 115 Abril/2005 p. 97/107. Editora Oliveira Rocha Ltda. São Paulo.

boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais.

d) a gravidade da situação e a ousadia demonstrada pela Administração impõem uma pronta resposta por parte do Poder Judiciário.

e) Sendo nulo o art. 3º da LC 118/2005 e não tendo sido alterada a redação do art. 168, I, do CTN, este último subsiste integralmente, sem qualquer inovação e com todos os efeitos jurídicos daí decorrentes, inclusive no que respeita à plena aplicabilidade da interpretação consolidada na última instância judicial competente para tanto.

f) na pior das hipóteses, caso, por absurdo, se entenda possível afastar os vícios insanáveis de que padece o art. 3º da LC 118/2005, somente poderia ser a suposta ‘interpretação’ ali contida aplicável aos pagamentos verificados na sua vigência. Isto porque jamais poderia retroagir para, em prejuízo aos interesses dos contribuintes, atribuir a fatos pretéritos efeitos jurídicos distintos daqueles resultantes da lei então em vigor, em obediência aos princípios da segurança jurídica e irretroatividade.”

Hugo de Brito Machado<sup>28</sup> leciona que:

1º) O artigo. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, é desprovido de validade porque produto da invasão, pelo legislador, da atribuição típica do Poder Judiciário.

2º) Entretanto, se admitirmos que o art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, é válido e implica alteração do art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, teremos de concluir que os seus efeitos não atingem situações pretéritas, operando-se somente em relação aos tributos pagos indevidamente a partir do início de sua vigência.

3º) Admitir a retroatividade de uma lei apenas por ostentar o rótulo de lei interpretativa significa abolir o princípio constitucional da irretroatividade das leis, porque o referido rótulo o legislador colocará em qualquer lei, sempre que pretenda vê-la aplicável a fatos do passado.

Por último, temos a manifestação de Plínio Gustavo Prado Garcia<sup>29</sup> que nos diz:

[...] Ainda que a repetição de indébito possa ser atingida pelo instituto da prescrição, nem por isso se poderá dizer que o crédito, cuja pretensão de recebimento esteja prescrita, perca sua existência jurídica e material. Sendo um direito material, o direito de crédito só se extingue em duas hipóteses: pelo expresse perdão da dívida ou pelo seu pagamento integral. Afora isso, continuará existindo no mundo jurídico, porquanto nenhum impedimento legal existe a que um crédito cuja pretensão de recebimento não mais tenha o

<sup>28</sup> Hugo de Brito Machado. *A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 116 Editora Oliveira Rocha São Paulo p. 52/68.

<sup>29</sup> Plínio Gustavo Prado Garcia. *Insubsistência da ‘Norma Interpretativa’ do art. 3º da LC nº 118/2005 e o Lançamento por Homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 118 julho/2005 Editora Oliveira Rocha. São Paulo – p. 113/108.

amparo da lei, venha a ser pago, mesmo após a ocorrência de prescrição pelo devedor ou por terceiro à sua ordem.

[...]

Já no caso de encontro de contas com a Administração Pública, cabe a esta o poder-dever de aferir e conferir a existência do crédito do particular contra o Erário.

[...]

Não é conceitual a norma subsidiária do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Ao afirmar que, ‘para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei’, essa guarda redação conflita não só com o caput do mencionado art. 150, como de igual modo com o teor do seu § 1º (grifos em *itálico*).

[...]

Em razão dessas ponderações, sobressai o irretorquível fato de que a norma conceitual do art. 150 e §1º do CTN não pode ser considerada por norma que afirma ser interpretativa do que venha a significar ‘data da extinção do crédito tributário’ como dies a quo para efeito de repetição do indébito (art. 168 do CTN), em que objective o interessado recuperar em espécie pagamento indevido ao Erário.

### **5.3 Lei Nova com Aplicação das Regras de Direito Intertemporal para os Fatos Anteriores**

É a posição do Ministro Teori Zavascki, do STJ, de que: “tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, firmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece.”

Marciano Seabra de Godoi<sup>30</sup> expende as seguintes considerações sobre o tema:

Nessas situações em que a aplicação rigorosa dos métodos hermenêuticos não basta para eleger uma e somente uma interpretação razoável ou correta, é possível que o legislador decida editar lei interpretativa adotando uma das possíveis linhas de interpretação.

[...]

---

<sup>30</sup> Marciano Seabra de Godoi. *A Lei Complementar nº 118 e o Polêmico Conceito de “Lei Expressamente Interpretativa” no Direito Tributário Brasileiro*. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 3 nº 15 p. 75/86 2005 Editora Fórum Ltda. Belo Horizonte MG.

Concluindo o Poder Judiciário que a lei posterior trouxe em seu bojo uma interpretação que não cabe na moldura interpretativa da lei anterior, ou que a lei posterior se desvia da clara e inequívoca solução hermenêutica que emana da lei anterior, naturalmente negará à pretensa lei interpretativa o dom da retroatividade. A mesma será tida como lei nova, e como tal será tratada.

[...]

Ocorre que o art. 3º da LC nº 118 buscou superar ou reverter um entendimento já consolidado há uma década no seio do Tribunal responsável pela última palavra a respeito da interpretação do CTN: a tese dos ‘cinco mais cinco’.

[...]

Ora, a lei interpretativa não se presta para que o legislador reverta ou supere – com efeitos retroativos – entendimentos já consolidados nos Tribunais. A ser utilizada com esse viés, aí sim teríamos um instrumento autoritário que abalaria a segurança jurídica e as estruturas do princípio da separação e harmonia entre os poderes.

[...]

Não vemos motivo para se reputar inválida a norma do art. 3º da LC nº 118. Trata-se de uma norma clara que fixa, sem qualquer ofensa a outros preceitos do Código Tributário ou a preceitos da Constituição, o prazo de prescrição para a repetição do indébito tributário.

[...]

O artigo 4 da LC nº 118, em sua parte final, viola flagrantemente o princípio da separação dos poderes (art. 2º da Constituição da República) e faz uma remissão indevida ao art. 106, I, do CTN, pois não se trata de uma lei interpretativa tal como prevista pelo legislador originário do CTN.

[...]

O Ministro Zavascki defendeu a aplicação da regra clássica do direito intertemporal segundo a qual o termo inicial do novo prazo será a data da entrada em vigor da LC nº 118, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga vier a se completar seguindo a contagem antiga, em menos tempo.

[...]

[...] a 1ª Seção acabou por decidir que, com relação aos processos instaurados (perante o Judiciário ou a Administração) a partir de 9 de junho, o prazo de prescrição será aplicado conforme o art. 3º da LC nº 118, adotando-se como termo inicial a data do recolhimento indevido.

[...] Não há *prima facie* um direito adquirido à aplicação de um prazo de prescrição que tenha sido reduzido pela lei nova. Mas a aplicação do novo prazo reduzido de prescrição deve seguir as balizas de direito intertemporal antes referidas, aplicadas pelo STF, mesmo no silêncio da lei, no RE 98.608 e na AR 905, sob pena de uma retroatividade flagrantemente inconstitucional.

#### **5.4 Lei Nova que não Atinge as Ações Ajuizadas Anteriormente a sua Entrada em Vigor.**

Posição adotada pelo STJ, com o respaldo de alguns juristas, consoante relação a seguir.

Edison Pereira Nobre Júnior<sup>31</sup> nos diz que:

No que concerne à Lei Complementar 118/2005, não podem restar a descoberto aqueles que, cientes da orientação jurisprudencial favorável quanto à aplicação do art. 168, I, do CTN, ingressaram antes da entrada em vigor daquela, fenômeno acontecido em 09 de junho de 2005, com ação pleiteando compensação com créditos próprios, cujo surgimento teve como marco inicial o decênio imediatamente anterior à data em que protocolado o pedido.

Há, assim, ato jurídico perfeito a ser tutelado. Basta, para tanto, que se observe definição do art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil: ‘Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou’.

Não olvidar que, no particular dos efeitos do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, existe, na direção indicada, pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de divergência no RESP 539.212-RS.

Célio Rodrigues da Cruz<sup>32</sup> examina e apóia a decisão do STJ acerca da inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da LC 118:

Enfim, ainda que o Poder Legislativo (sistema político), mediante elaboração de uma nova lei, tente interpretar um preceito legal já existente no ordenamento jurídico, posteriormente, caberá ao sistema jurídico dar a palavra final sobre essa interpretação, uma vez que nem mesmo uma lei ‘meramente interpretativa’ escapa da interpretação realizada pelo Poder Judiciário. Portanto, na prática, a norma é aquilo que o sistema jurídico diz ser, embora essa operação receba as influências dos valores sociais (ambiente).

#### **5.5 Lei Nova que Somente se Aplica aos Recolhimentos Efetuados a partir da sua Entrada em Vigência.**

Nessa linha, Leandro Paulsen<sup>33</sup> ensina que:

<sup>31</sup> Edison Pereira Nobre Júnior. *A Lei Interpretativa Versus Retroatividade: o Debate no Direito Tributário*. Revista da Ajuris, ano 34 n° 106 – junho de 2007, p. 40/56.

<sup>32</sup> Célio Rodrigues da Cruz. *(Im)Possibilidade de Lei Interpretativa Modificar jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: Uma Breve Reflexão sobre a Decisão da Corte Especial do STJ à Luz da Teoria dos Sistemas Sociais Autopoiéticos*. Repertório de jurisprudência IOB – 1ª Quinzena de fevereiro de 2008 n° 03/2008 vol. I Editora IOB Thompson p. 122/128.

[...]A norma nova é passível de aplicação imediata, mas, por imposição decorrente do princípio da segurança jurídica, impõe-se que se resguarde a irretroatividade mediante a aplicação do art. 3º da LC 118/05 para o início da contagem de prazos a partir da sua vigência, estabelecida para 120 dias após sua publicação, em 09/02/2005. Ou seja, os pagamentos indevidos ocorridos a partir da sua vigência, implicarão termo ‘a quo’ para contagem do prazo, nos termos da LC 118/05, que, vigente, incidirá. Pagamentos indevidos anteriores, contudo, não sofre sua incidência, pois implicaria irretroatividade; os anteriores, pois, continuam regidos pela norma anterior dos 10 anos (5 anos mais 5 anos).

Joel Gonçalves de Lima Junior<sup>34</sup> conclui a respeito da aplicabilidade da Lei Complementar 118 que:

[...](i) dizer que a Lei Complementar não se aplica às demandas aforadas antes de 9 de junho de 2005 não é o mesmo que dizer que se aplicará às causas distribuídas após esta data; (ii) ter-se-á que perquirir se a demanda ajuizada após 9 de junho de 2005 refere-se a fato demandado anterior ou posterior à vigência da Lei Complementar 118; (iii) se o fato demandado (pagamento indevido) tiver ocorrido antes da vigência da lei novel, ela não se aplica em razão dos artigos 105 e 106 do Código Tributário, além do artigo 6º, parágrafo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil e o artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal; (iv) não há amparo legal para dizer que o divisor de águas seria a data da distribuição da causa, ao invés da data do fato demandado; (v) a discussão não foi esgotada naquele precedente de abril de 2005 da col. 1º Seção do Superior Tribunal de Justiça, porquanto o caso concreto sequer era de demanda aforada após a vigência da Lei Complementar; (vi) a referência de passagem à possibilidade da Lei Complementar 118 vir a ser aplicada às causas ajuizadas após 9 de junho de 2005 constituiu nítido *obter dictum*<sup>35</sup> e, ademais, quanto à questão de ordem, e não na solução do mérito dos embargos de divergência.

Marcelo Saldanha Rohencohl<sup>36</sup> defende que:

Sopesado o direito e a garantia fundamental da irretroatividade da lei tributária, a dicção do art. 106, I, do Código Tributário Nacional fica com alcance extremamente restrito. A locução que prevê a aplicação ‘a qualquer caso’ da norma interpretativa, nesse prisma, deve ser considerada pelo intérprete como válida para aqueles exclusivos casos em que inexiste

<sup>33</sup> Leandro Paulsen. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora, sétima edição, 2005 p. 1193.

<sup>34</sup> Joel Gonçalves de Lima Junior. *A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 42 julho – 2007; Editora Dialética. São Paulo p. 24/37.

<sup>35</sup> *Obter dictum*: parte da sentença que não discute diretamente o assunto que foi levado ao tribunal in Babylon English Portuguese dictionary <[www.babylon.com](http://www.babylon.com)>

<sup>36</sup> Marcelo Saldanha Rohencohl. *LC 118/05 – Repercussões Tributárias. O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa*. Revista de Estudos Tributários ano VIII nº43 maio-Jun de 2005 Editora IET e IOB Thomson. SP. p. 155/160.

interpretação/aplicação anterior do mandamento interpretado, e a norma interpretativa é, portanto, indispensável para a própria eficácia plena do dispositivo.

Assim, o enunciado tributário que sob o manto da interpretação, vier a estatuir direito novo jamais poderá ter para si outorgado efeitos retroativos, salvo quando esse direito novo institua tratamento mais benéfico ao contribuinte.

Considerando, com efeito, que o art. 3º da recente Lei Complementar nº 118/05 está a criar nova regra para extinção do crédito tributário nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação e, via de consequência, a disciplinar diverso termo inicial para a propositura da ação de repetição do indébito pelo contribuinte, certo é que para esse dispositivo vedado é a atribuição dos efeitos prescritos no art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Concluindo, afirmamos a inconstitucionalidade do artigo sob exame, no que diz com seus efeitos retroativos. Na espécie, violados ao menos restaram os arts. 5º, XXXVI, XI, LV e 150, III, a, da Constituição Federal de 1988.

Omar Augusto Leite Melo<sup>37</sup> argumenta que:

a) em seu conteúdo, a lei interpretativa nada cria de novo com relação à lei interpretada, porém, ao produzir efeitos no sistema jurídico, a lei interpretativa encontra sua utilidade. Deve ser distinguido o ‘efeito da lei interpretativa na lei interpretada’ do ‘efeito da lei interpretativa no sistema jurídico’ (constitutivo, pois há inovações, tais como, a solução de dúvida ao esclarecer a lei interpretada; automática anistia do artigo 106, inciso I, do CTN; exclui o cabimento da ação rescisória, nos termos do artigo 485, inciso V, do CPC, e Súmulas nº 343, do STF, e nº 134, do TRF);

b) as leis interpretativas são perfeitamente admitidas em nosso ordenamento jurídico, sem constituir violação ao princípio da separação de Poderes, até porque elas poderão ser apreciadas pelo Poder Judiciário, a quem competirá dar a última palavra sobre o assunto, conforme decidido pelo Plenário do STF na ADIn nº 605/DF, relator ministro Celso de Mello;

c) o artigo 3º da LC 118/05 não trouxe uma interpretação autêntica, logo não se trata de uma lei interpretativa, pois sua versão, quanto ao início da fluência do prazo para pleitear a restituição ou a compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior, a título de ‘tributo’ sujeito ao lançamento por homologação, não se harmoniza com os dispositivos pretensiosamente ‘interpretados’ (artigos 168, I, e 150, § 1º, do CTN), bem como com a orientação jurisprudencial consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (tese dos ‘cinco mais cinco’). Não sendo uma lei interpretativa, não cabe a aplicação do artigo 106, inciso I, do CTN;

d) o artigo 3º, da LC 118/05, antecipa o marco inicial da contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, ao caso de ‘tributos submetidos ao lançamento por

<sup>37</sup> Omar Augusto Leite Melo. *A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 117 junho/2005 Editora Oliveira Rocha. São Paulo – p. 80/95.

homologação', instituindo como (novo) início de fluência do prazo de cinco anos a data do pagamento indevido, revogando o dies a quo anterior, que era a data da ocorrência do fato gerador; e

e) tendo em vista que o direito de pedir a restituição ou a compensação de indébito 'tributário' dá-se no mesmo momento do pagamento indevido, o novo marco inicial fixado pelo artigo 3º da LC 11//05 deve alcançar tão-somente os pagamentos indevidos efetuados a partir de 120 dias da publicação da Lei Complementar nº 118/05 (09/06/2005), sendo inconstitucional a retroatividade pretendida pelo artigo 4º da LC 118/05.

## **6 Exemplo de Casos Práticos de Contagem de Prazos Segundo as Diversas Posições Doutrinárias Expostas.**

### **6.1 Ingresso em Juízo antes de 09 de junho de 2005**

1º caso – contribuinte ingressa com ação judicial em 04 de abril de 2005, antes, portanto, do início da vigência da Lei Complementar (09 de junho de 2005), solicitando repetição de valores recolhidos de 04 de abril de 1995 a 04 de abril de 2005):

- de acordo com a primeira posição, prescreveram os períodos anteriores a 04 de abril de 2000, pela aplicação integralmente retroativa da Lei Complementar 118;

- de acordo com a segunda posição, tendo em vista ser a LC inconstitucional e inócua para alterar entendimento anterior do STJ, estão integralmente respaldados os recolhimentos efetuados desde 04 de abril de 1995;

- de acordo com a terceira posição, como a lei nova (Lei Complementar 118) ainda não entrou em vigor na data do ingresso da ação judicial, aplica-se a lei anterior na sua inteireza, sendo respeitados os recolhimentos efetuados desde 04 de abril de 1995;

- de acordo com a quarta posição, como o ingresso em juízo deu-se antes do início de vigência da lei nova, aplicar-se igualmente o prazo da lei antiga ou alterada, sendo considerados os recolhimentos efetuados desde 04 de abril de 1995;

- de acordo com a quinta posição, da *actio nata*, que acompanha as datas dos respectivos recolhimentos, igualmente reputam-se aptos ou não decaídos aqueles efetuados desde 04 de abril de 1995.

### **6.2 Ingresso em Juízo em 04 de abril dezembro de 2007**

2º caso – contribuinte ingressa com ação judicial em 04 de abril de 2007, após, portanto, o início da vigência da Lei Complementar (09 de junho de 2005), solicitando repetição de valores recolhidos de 04 de abril de 1997 a 04 de abril de 2007:

- de acordo com a primeira posição, prescrevem os períodos anteriores a 04 de abril de 2002 pela aplicação retroativa da Lei Complementar 118/05;

- de acordo com a segunda posição, continuam aptos a ser examinados os períodos de 04 de abril de 1997 em diante, tendo em vista a aplicação integral dos dispositivos anteriores à Lei Complementar 118;

- de acordo com a terceira posição, continuam aptos a ser examinados os períodos referidos, tendo em vista que, na data de início da vigência da lei nova (2005), os períodos anteriores a 2000 tinham saldo de tempo menor para prescrição do que o estipulado pela nova lei, continuando a ser contados de acordo com a lei antiga (10 anos), o que abrange os períodos de 1997, 1998, 1999 e 2000. Os recolhimentos efetuados nos anos 2001, 2002, 2003, 2004 e parte de 2005 são contados a partir da data de vigência da lei, tendo prazo final até 2010, pois se conta o menor prazo entre a fatos abrangidos pela lei velha até o ingresso com a ação e o prazo estabelecido pela lei nova; dessa forma, quer a contagem pela lei velha (menor saldo) quer a contagem a partir da lei conduzem a não-prescritibilidade dos referidos pagamentos.;

- de acordo com a quarta posição, considerando estritamente o entendimento do STJ, o prazo é de 5 anos para todos os recolhimentos, tornando prescritos os recolhimentos efetuados anteriormente a 04 de abril de 2002;

- de acordo com a quinta posição, o prazo de repetição é de 10 anos para os pagamentos efetuados anteriormente a 04 de junho de 2005, o que inclui os recolhimentos efetuados de dezembro de 1997 até aquela data. Para os recolhimentos posteriores a 2005 o prazo é de cinco anos, pelo que, nada prescreveu.

### **6.3 Ingresso em Juízo em 04 de abril de 2011**

3º caso – contribuinte ingressa com ação judicial em 04 de abril de 2011, solicitando repetição de valores recolhidos de 04 de abril de 2001 a 04 de abril de 2011:

- de acordo com a primeira posição, prescrevem os períodos anteriores a 04 de abril de 2006, pela aplicação retroativa da Lei Complementar 118/05;

- de acordo com a segunda posição, continuam aptos a ser examinados os recolhimentos dos períodos de 04 de abril de 2001 em diante, tendo em vista a aplicação integral dos dispositivos anteriores à Lei Complementar 118;

- de acordo com a terceira posição, prescreveram os períodos de 04 de abril de 2001 a 09 de junho de 2005 já em 09 de junho de 2010 (cinco anos contados da vigência da lei nova), e os períodos a partir de 09 de junho de 2005 a 04 de abril de 2006, por terem transcorridos mais de cinco anos entre a data do recolhimento e a data do ajuizamento;

- de acordo com a quarta posição, considerando estritamente o entendimento do STJ, o prazo é de 5 anos para todos os recolhimentos efetuados a mais de cinco anos do ajuizamento da ação, prescrevendo, então, os recolhimentos efetuados antes de 04 de abril de 2006;

- de acordo com a quinta posição, o prazo de repetição é de 10 anos para os pagamentos efetuados anteriormente a 09 de junho de 2005, o que inclui os recolhimentos efetuados de 04 de abril de 2001 até 09 de junho de 2005, ainda não prescritos. Para os recolhimentos de períodos posteriores a 09 de junho de 2005, o prazo é de cinco anos, pelo que prescreveriam os períodos a partir de 09 de junho de 2005 até 04 de abril de 2006;

No limite, teríamos um prazo para equalização entre todas as posições (exceto daquela em que nada mudou) na data de 9 de junho de 2015. A partir de 9 de junho de 2010 teriam os mesmos efeitos a terceira e quarta posições.

## 7. Conclusões

Vimos várias possibilidades de interpretação. Se aceitarmos ou não o caráter interpretativo da LC 118, se aceitarmos ou não alguma dose de retroação dos seus efeitos e mesmo se aceitarmos que a LC 118, nos termos em que foi redigida, não possui qualquer tipo de efeito, por manifesta ilegalidade ou por não alterar o entendimento anterior do STJ.

Em primeiro lugar, examinemos a questão da redação da Lei Complementar ser inócua ou não. Entendo que não. A um, tendo em vista que uma lei não pode ser inócua, devendo sempre buscar-se um sentido útil para esta, que, no caso em questão, só pode ser o de alteração da expressão pagamento antecipado como expressão de definitividade do crédito no lançamento por homologação para efeito do inciso I do artigo 168. Vale dizer que isso, necessariamente, faz com que a interpretação dos demais artigos, 150 e 156, o sejam em consonância com a nova interpretação, afastando aquela originária do STJ (tese dos cinco mais cinco).

Além disso, eventual invalidade ou nulidade do disposto na parte final do artigo 4º da Lei Complementar nº 118 não altera ou invalida o disposto no artigo 3º, ao menos no que se refere aos seus efeitos prospectivos.

Continuando nas considerações, minha opinião é de que existem leis interpretativas e elas estão inseridas no nosso ordenamento jurídico, mas elas possuem alguma dose de retroatividade, devendo ser balizadas ou contidas na vedação constitucional constante do artigo 5º, inciso XXXVI, ou seja, a lei interpretativa não poderá, em nenhuma hipótese, prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No caso em questão, tendo em vista que já havia jurisprudência mansa e pacífica no sentido da posição adotada (cinco mais cinco) pelo STJ, o legislador esperou quase trinta anos da publicação da lei e mais de dez anos dessa interpretação, descabendo falar-se em

interpretação por necessidade de esclarecimento. Em que pese a Fazenda Nacional nunca ter se conformado com tal interpretação, ela não é o Poder Legislativo, sendo apenas parte nos processos, como qualquer outra que mantenha seu entendimento, mesmo derrotada reiteradamente nos tribunais. A jurisprudência do STF fala no longo silêncio do legislador como causa impeditiva da superveniência de lei interpretativa e esse é exatamente o caso, em que se esperou mais de trinta anos para editar a dita lei interpretativa. Essas considerações afastam a aplicação retroativa da lei em seu alcance máximo, que apanharia as ações em andamento, exceto aquelas já definitivamente julgadas.

Resta ser verificada de que maneira se dará a aplicação prospectiva da lei, se há alguma dose de retroatividade permitida constitucionalmente.

No que concerne à proteção da irretroatividade da lei, existem posições da doutrina que a aplicam no seu grau máximo, entendendo que isso impede que a Lei Complementar 118 tenha aplicação aos pagamentos realizados anteriormente a sua entrada em vigência, na teoria denominada *actio nata*. Entendo que não, tendo em vista que o pagamento indevido dá direito ao crédito mas não gera direito adquirido ao prazo para repetição do indébito, que possui natureza jurídica diferente, sendo mera expectativa de direito, ainda mais no que se refere ao prazo prescricional. Além do mais, não existe direito adquirido a prazo previsto em lei, como é o caso da decadência ou prescrição.

Numa segunda posição, esta externada pelo STJ por sua maioria, diz-se que a Lei Complementar se aplica no início de sua vigência em relação às ações ajuizadas após aquele prazo de 120 dias, porquanto seria resguardado o ato jurídico perfeito dos contribuintes que ingressaram com ações antes do início da sua vigência.

Também não concordo com tal posição. Questiono se isso não daria efeito, ao menos parcialmente retroativo a tal lei, significando que a LC seria em parte interpretativa, fazendo

cair em contradição o própria razão de decidir do STJ (lei nova). Por outro lado, se sua vigência fosse imediata, na data da publicação ao invés dos 120 dias, isso não faria com que os contribuintes fossem pegos de surpresa com tal interpretação? Não haveria risco à segurança jurídica se o precedente fosse adotado pelo Legislador sempre que houvesse discordância com o entendimento soberano do Poder Judiciário, apanhando todas as ações judiciais que pudessem ser implementadas no futuro?

Além do mais, como o STJ ainda não julgou ações ingressadas no período posterior a 09 de junho de 2005, não se pronunciou explicitamente a respeito destas situações, principalmente para aplicar ou não as regras clássicas de direito intertemporal previstas para tais casos<sup>38</sup>.

Por essas razões, entendo que a terceira linha de interpretação, no sentido do entendimento do Ministro Teori Zavascki é a que melhor explica o fenômeno ocorrido: lei nova, não interpretativa, logo com efeitos somente prospectivos, para o futuro. Tratando de prazo prescricional para repetição de indébito, para cuja situação aplicam-se as regras de aplicação do direito intertemporal: contam-se dois prazos, um do pagamento indevido e outro começando da lei nova que reduziu o prazo prescricional, pegando-se o menor deles para aplicação da lei ao caso concreto.

É o que nos diz a melhor doutrina, como afirmado por Clóvis Juarez Kemmerich:<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> STF, voto do Ministro Moreira Alves, no AR 905/DF:

Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início da sua vigência. - (DJ 28/4/78).

<sup>39</sup> E Clóvis Juarez Kemmerich, Efeitos da lei nova sobre prazos prescricionais e decadenciais” (in [www.saraivajur.com.br](http://www.saraivajur.com.br), acesso em 11/03/2005) apud LUCIANA PIRES CSIPAI no PARECER MPS/CJ Nº 3.509-AGU, DE 26 DE ABRIL DE 2005 - DOU DE 28/04/2005.

A questão nuclear do direito intertemporal é o conflito de leis no tempo, ou seja, a investigação da norma apta a disciplinar a realidade quando uma situação jurídica nascida sob o império da lei antiga continua a produzir os seus efeitos no momento em que a lei nova é promulgada. (...) A norma, logicamente, não pode regular um comportamento em momento anterior a sua existência. O que ela pode impor é um comportamento presente em relação a ato ou fato verificado a qualquer tempo.

[...]

Com relação às normas que introduzem prazo prescricional ou decadencial até então inexistente, [...] não existe direito adquirido a imutabilidade dos prazos que a lei futura venha a fixar para o exercício do direito adquirido. Como assinalado por SAVIGNY, "se a lei nova introduz prescrição ou usucapião desconhecida, aplica-se imediatamente, mas computando-se o prazo a partir de seu início de vigência" (p. 418).

Tanto a prescrição como a decadência são institutos de direito material, destinados à segurança nas relações jurídicas. Não concordamos com aqueles que fazem distinção entre prescrição e decadência para afirmar que a segunda, por se tratar de questão de direito material, alcançaria apenas as pretensões nascidas após a lei que a estabeleceu. Por essa tese - tomando como exemplo a introdução legislativa (Lei nº 8.213/91, art. 103) de prazo decadencial para revisão de benefícios previdenciários - apenas os benefícios concedidos após a criação do limite temporal estariam sujeitos à caducidade revisional; todos os demais continuariam com direito a revisão a qualquer tempo. Segundo FAGGELLA, opinião semelhante dominava doutrina anterior à codificação napoleônica (BATALHA, p. 241). Acontece que essa verdadeira imunidade atribuída às pretensões nascidas antes da vigência da lei não se justifica, pois a lei é de observância obrigatória para todos, uma vez que antes de ocorrer a decadência (incluindo os casos em que ela é impossível) não se há que falar em direito adquirido ao prazo respectivo. O que é preciso entender é que a inexistência de prazo não configura hipótese de incidência de qualquer norma, não constituindo garantia de qualquer espécie. A lei antiga tem efeito ultrativo apenas nos casos de direito adquirido (*lato sensu*), e, como já vimos, "quando há incidência de lei nova em prazos de prescrição ou decadência em curso, não há falar em direito adquirido" (RE 93.698-0-MG). Como, porém, toda lei é dominante no seu tempo, a introdução de um novo prazo conta apenas para o futuro, ou seja, apanha as pretensões nascidas antes de sua introdução, mas conta a partir da vigência da nova lei.

Quando não existe prazo decadencial ou prescricional fixado, e a lei vem a instituir algum, esse passa a fluir da data em que a lei entra em vigor, uma vez que ninguém pode eximir-se da observância da lei alegando que não a conhece. Se o titular de um direito potestativo não estava ciente do prazo para exercê-lo (porque não havia um), fica avisado, e se inicia a contagem, quando da sua introdução por lei. As situações já iniciadas não ficam, portanto, imunes à fixação de novo prazo, seja decadencial ou prescricional. Não há, como já vimos, direito adquirido nesse caso. Se a lei pode reduzir um prazo de 5 para 2 anos (STF, AR 905), pode também reduzi-lo de "infinito" para 2 anos (por exemplo), e estaremos sempre falando de um novo prazo. Iniciam os prazos de prescrição e decadência ao mesmo tempo que nasce para alguém pretensão acionável (Caio Mário, p. 483); se não há, nesse momento, prazo legalmente fixado, a data inicial é a da lei que vem a

estabelecê-lo. Esse o entendimento adotado por mestres como Roubier (p. 298), João Luiz Alves (v. I, p. 7), Serpa Lopes (v. II, p. 36) e Carlos Maximiliano (p. 251).

Também a jurisprudência vem nesse sentido, consoante reiterada manifestação do Supremo Tribunal Federal<sup>40</sup>:

Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo. São precedentes do STF nesse sentido:

Prescrição Extintiva. Lei nova que lhe reduz prazo. Aplica-se à prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da nova lei. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse a resultado oposto, de ampliá-lo" (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58).

Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início da sua vigência" (AR 905/DF, Min. Moreira Alves, DJ de 28.04.78).

No mesmo sentido: RE 93.110/RJ, Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 05.11.80; AR 1.025-6/PR, Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.03.81.

Desse modo, concluo que a interpretação dos efeitos da Lei Complementar nº 118/2005 como lei nova, a ser aplicada segundo as normas clássicas consagradas de direito intertemporal, é a que melhor se coaduna com o nosso ordenamento jurídico.

---

<sup>40</sup> Trecho do voto do Ministro Teori Zavascki no Resp 948118, julg 04/06/2007, DJ 04/10/2007.

## 8. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*, 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999.
- AVILLA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional nº 42, de 19.12.03*, Editora Saraiva, São Paulo, 2004, p. 142
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*, São Paulo, 1997.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13º edição, Saraiva, São Paulo, 2000.
- COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 115 Abril/2005. Editora Oliveira Rocha Ltda. São Paulo.
- CRUZ, Célio Rodrigues da. *(Im)Possibilidade de Lei Interpretativa Modificar jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: Uma Breve Reflexão sobre a Decisão da Corte Especial do STJ à Luz da Teoria dos Sistemas Sociais Autopoiéticos*. Repertório de jurisprudência IOB – 1ª Quinzena de fevereiro de 2008 nº 03/2008 vol. I Editora IOB Thompson.
- FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis* 3ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1978 p. 132. Tradução dos capítulos III, IV e V do Trattato de Diritto Italiano (1921) por Manuel A. Domingues de Andrade
- FRANÇA, R Limongi (Coord). *Lei Interpretativa*, Enciclopédia Saraiva do Direito, 1977, v. 49.
- GARCIA, Plínio Gustavo Prado. *Insubsistência da ‘Norma Interpretativa’ do art. 3º da LC nº 118/2005 e o Lançamento por Homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 118 julho/2005 Editora Oliveira Rocha. São Paulo.
- GODOI, Marciano Seabra de. *A Lei Complementar nº 118 e o Polêmico Conceito de “Lei Expressamente Interpretativa” no Direito Tributário Brasileiro*, Revista Fórum de Direito Tributário, ano 3 nº 15 2005 Editora Fórum Ltda. Belo Horizonte MG

LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. *A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 42 julho – 2007; Editora Dialética. São Paulo.

LOPES, Simone Anacleto. *A prescrição para a Repetição de Indébito de acordo com a Lei Complementar nº 118/05*, Revista de Estudos Tributários – Porto Alegre, v. 8, nº 45, Set/Out 2005.

MACHADO, Hugo de Brito *A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 116 Editora Oliveira Rocha São Paulo.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, 6ª edição, Dialética, São Paulo, 2005.

MELO, Omar Augusto Leite. *A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 117 junho/2005 Editora Oliveira Rocha. São Paulo.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo I, Borsai, Rio de Janeiro, 1970.

NOBRE JÚNIOR, Edison Pereira. , *Lei Interpretativa Versus Retroatividade: o Debate no Direito Tributário*, Revista da Ajuris/ Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, ano 34, nº 106

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora, sétima edição, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2. coordenação de Ives Gandra da Silva, Saraiva, São Paulo, 2002.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *LC 118/05 – Repercussões Tributárias. O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa*. Revista de Estudos Tributários ano VIII nº43 maio-Jun de 2005 Editora IET e IOB Thomson. SP.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Prescrição na Repetição do Indébito e Lei Complementar 118: desafiando o Paradigma da Legalidade*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 138 ED. Oliveira Rocha SP, 2007.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Companhia Editora Forense, 2 ed. Rio de Janeiro, 1998.